

Audience publique du 10 octobre 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes en matière
d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27381 du rôle, déposée en date du 15 octobre 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Paulo LOPES DA SILVA, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., juriste, domicilié à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 juillet 2010 ayant déclaré non fondée la réclamation du requérant contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 30 septembre 2009 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 13 janvier 2011 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadine BOGELMANN, en remplacement de Maître Paulo LOPES DA SILVA, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 octobre 2011.

En date du 30 septembre 2009, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit un bulletin de l'impôt sur le revenu 2008 à l'encontre de Monsieur

Le 30 décembre 2009, Monsieur ... introduisit une réclamation devant le directeur des Contributions directes à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu 2008, émis le 30 septembre 2009, par laquelle il sollicita la déduction au titre de frais d'obtention de livres professionnels pour un montant de 2.350,04 euros, d'un stylo de marque pour un montant de 616,67 euros au titre de l'annuité d'amortissement afférente, et d'un costume pour un montant de 2.480 euros.

Par décision directoriale du 13 juillet 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la prédite réclamation pour les motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 30 décembre 2009 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 30 septembre 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en état du directeur des contributions, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 24 mars 2010, restée sans réponse de la part du réclamant ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir soumis à l'imposition un montant trop élevé en ce qui concerne le revenu provenant d'une occupation salariée ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en date du 25 août 2009, le bureau d'imposition informa le contribuable, en exécution du § 205 alinéa 3 AO, qu'il entendait déduire le minimum forfaitaire de 540 euros en lieu et place des frais d'obtention déclarés à titre de frais d'obtention concernant le revenu provenant d'une occupation salariée ;

Considérant qu'en date du 21 septembre 2009 le réclamant avait répondu à cette information pour montrer son désaccord avec la position du bureau d'imposition que ce dernier a maintenu cependant ;

Considérant que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur doit instruire (§ 204 AO) ; qu'il n'est pas lié par les moyens invoqués le cas échéant par le réclamant (§ 243 al. 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 al. 1^{er} AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

que dans le cadre de cette obligation, il avait invité le réclamant en date du 24 mars 2010 à présenter toutes les factures originales concernant l'achat de livres et à montrer qu'aucun de ses employeurs ne lui avait remboursé une partie des sommes exposées ;

Considérant qu'en cas de comportement négligent d'un contribuable, les conséquences désavantageuses qui sont susceptibles d'en résulter ne sauraient être imputées qu'au contribuable lui-même, étant entendu que la procédure d'investigation fiscale, dominée par le principe de l'examen et de l'instruction d'office des cas d'imposition (§ 204 (1) AO) et qui tend à garantir aussi bien la légalité que l'égalité de l'imposition, ne peut être réduite à une acceptation pure et simple des données que le réclamant présente au directeur sans y joindre

la preuve d'éléments essentiels; qu'en l'espèce, le réclamant a omis de fournir les données essentielles afin d'établir, autrement, le revenu provenant d'une occupation salariée ;

Considérant qu'il y a dès lors lieu de confirmer l'imposition effectuée par le bureau d'imposition, le directeur s'étant trouvé inhibé à poursuivre son instruction aux fins du réexamen intégral du bulletin attaqué ;

Considérant par ailleurs que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n° 5742 ; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, n° 11295 du rôle) ; (...) »

Par requête déposée le 15 octobre 2010, Monsieur ... a introduit un recours tendant selon son libellé à la réformation sinon à l'annulation de cette décision directoriale, mais, selon ses moyens et son dispositif, principalement à l'annulation de cette même décision directoriale, et subsidiairement à sa réformation.

La partie étatique soulève en tant que premier moyen l'irrecevabilité du recours en annulation, alors que le tribunal administratif serait appelé à statuer que comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition. Elle soulève de même l'irrecevabilité du recours en réformation au motif que celui-ci s'appuierait sur des moyens qui ne seraient recevables que dans le cadre d'un recours en annulation, tels que l'excès de pouvoir ou la violation de la loi, ce qui serait contraire au principe d'une bonne administration de la loi.

De son côté, le tribunal constate une certaine confusion quant à la portée du recours, lequel, au travers de la requête introductive d'instance, affirme dans un premier temps tendre principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation, pour ensuite, quelques lignes plus loin, revendiquer l'annulation, respectivement la réformation de la décision déférée, demande par ailleurs réitérée page 4 de la requête, pour finalement, dans le cadre du dispositif de la requête, demander à titre principal l'annulation de la décision déférée et à titre subsidiaire sa réformation.

Sur question du tribunal à l'audience des plaidoiries, le litismandataire de Monsieur ... a cependant précisé la portée exacte de son recours, en affirmant qu'il tendrait en fait principalement à la réformation et seulement subsidiairement à l'annulation de la décision déférée, le dispositif de la requête introductive d'instance étant frappé d'une erreur matérielle.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par le demandeur.

Si la partie étatique reproche certes au recours en réformation de ne reposer que sur des moyens de légalité, il y a cependant lieu de relever qu'il est possible pour un demandeur de se borner à produire des moyens tendant à l'annulation de la décision déférée, notamment pour excès de pouvoir ou pour violation de la loi, sans que la production de tels moyens

n'entraîne l'irrecevabilité du recours, la seule conséquence en étant, le cas échéant, que le tribunal ne soit pas en mesure d'épuiser son pouvoir de réformation, mais ne puisse, le cas échéant, que prononcer l'annulation sollicitée. Or, en l'espèce, si le demandeur a certes développé en droit deux moyens distincts, tenant l'un d'un excès de pouvoir allégué dans le chef du directeur et l'autre d'une violation de la loi, il ne s'agit cependant pas de simples moyens d'annulation, mais de moyens de légalité sous-tenant une demande en réformation.

Le recours en réformation est dès lors recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit selon les explications du demandeur seulement à titre subsidiaire.

Quant au fond, le demandeur explique d'abord avoir perçu au cours de l'année 2008 deux rémunérations au titre de deux contrats de travail, l'un ayant été conclu avec une banque du 1^{er} janvier 2008 au 15 mai 2008, pour une rémunération brute totale de 141.432,29 euros, et l'autre avec une étude d'avocats du 1^{er} septembre au 31 décembre 2008 pour une rémunération brute totale de 40.000.- euros.

Il aurait demandé dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu 2008 la déduction de frais d'obtention pour un montant total de 6.680 euros comprenant des livres professionnels pour un montant de 2.350,04 euros, un stylo pour un montant de 1.850 euros et un costume sur mesure et spécifique pour un montant de 2.480 euros.

Le demandeur reproche en droit au directeur d'avoir commis un excès de pouvoir au travers de la décision directoriale déférée, consistant à avoir refusé d'examiner ses revendications tout en invoquant un courrier qu'il ne « *justifie pas avoir envoyé* » et en exigeant de la part du demandeur une preuve négative - à savoir la preuve que les achats de livres n'ont pas été remboursés - ainsi que les originaux des factures, que le demandeur affirme cependant avoir communiqué à l'administration des Contributions directes en même temps que sa déclaration d'impôt.

Le demandeur reproche encore au directeur d'avoir violé la loi, et plus spécifiquement les articles 105 et 106 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, pour ne pas avoir accordé la déduction au titre de frais d'obtention de tous les frais mentionnés dans sa réclamation.

Dans ce contexte Monsieur ... explique avoir acquis des livres de droit ou de comptabilité correspondant à ses spécialités professionnelles, à savoir le droit financier, le droit bancaire, le droit des sociétés et le droit fiscal, l'acquisition de ces ouvrages ayant également correspondu à une période de changement d'activité professionnelle, le demandeur ayant quitté la banque qui l'employait pour rejoindre le barreau, ce qui aurait requis la constitution d'une bibliothèque de droit importante.

Il explique encore avoir également acquis un stylo de marque pour son activité professionnelle, ledit stylo étant exclusivement conservé dans son bureau au sein de l'étude où il exerce la profession de juriste, de sorte à ne pas être affecté à son activité privée. La valeur d'acquisition de ce stylo étant supérieure à 870 euros, il aurait désiré l'amortir dans le temps, de sorte qu'il aurait proposé à l'administration des Contributions directes une durée d'amortissement de 3 ans, le montant de l'annuité d'amortissement pour l'année 2008 étant de 616,67 euros, montant qui devrait être accepté comme frais d'obtention pour l'année 2008.

Enfin, il explique avoir encore acquis un costume anglais, taillé par le tailleur Henry Poole à Londres, alors qu'il occupait au sein de la banque une fonction importante axée sur le *private banking* et l'*investment banking* sur le marché britannique. Or, comme il était amené à être en contact très régulier avec des contreparties britanniques, notamment d'autres banquiers d'affaires, et des personnes très fortunées, il aurait été tenu de se présenter à eux avec un habillement « *qui corresponde aux standards de ce marché particulier* », à savoir ce costume, d'un coût très élevé, qui correspondrait « *véritablement à une obligation de travail, et donc à un vêtement spécifiquement professionnel* », utilisé exclusivement pour les besoins professionnels.

La partie étatique, pour sa part, donne à considérer que la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartiendrait au contribuable, de sorte que ce serait au demandeur d'établir que les dépenses dont il fait état répondent aux conditions imposées afin d'être admises à titre de frais d'obtention.

Il précise encore que pour qu'une dépense puisse être déduite, il faudrait non seulement que son existence, mais également sa relation économique avec la catégorie de revenu choisie soit prouvée, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, alors qu'il ne suffirait pas de verser en copie un certain nombre de factures sans en fournir la preuve concrète, d'une part, de leur existence, par la production des originaux, qui, contrairement aux dires du demandeur n'auraient jamais été remis au bureau d'imposition, tel que cela ressortirait du dossier fiscal qui ne renfermerait que des copies, et ce afin d'éviter que d'autres contribuables ne se servent des mêmes copies pour en demander à leur tour la déduction des montants y figurant, et, d'autre part, de leur règlement par celui qui en demande la déduction. Il appartiendrait également au contribuable salarié d'apporter un certificat de son employeur attestant que ce dernier ne lui a pas remboursé les frais inhérents aux factures dont il demande la déduction.

Le délégué du gouvernement conteste de surcroît formellement la nécessité pour le demandeur de se procurer des livres professionnelles, un stylo de marque à 1.850 euros ainsi qu'un costume sur mesure à 2.480 euros commandé auprès d'un tailleur à Londres, et plus particulièrement leur utilisation exclusivement professionnelle de même que leur utilité quant à l'exercice de la profession du contribuable.

Il relève par ailleurs qu'un costume, contrairement à une robe d'avocat, ne constituerait jamais un vêtement professionnel, et que non seulement chaque étude d'avocats posséderait sa propre bibliothèque mais mettrait également à la disposition de ses juristes tout le matériel dont ils ont besoin, tel un stylo, du moins lorsqu'il s'agirait, comme en l'espèce, des associés de l'étude.

En ce qui concerne le premier moyen du demandeur, tiré d'une violation de la loi prétendument commise par le directeur, à savoir le fait de s'être basé sur une lettre demandant les originaux des factures ainsi que la preuve que le demandeur ne se serait pas fait rembourser une partie des frais exposés, lettre dont le demandeur affirme ne pas se souvenir de l'avoir reçue, il convient de rappeler qu'en vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le paragraphe 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le

paragraphe 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)* ». Aussi, dans le cadre de l'examen de la situation réelle - *tatsächliche Verhältnisse* - le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt. Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

Dès lors, c'est à bon droit que le directeur a estimé nécessaire que le contribuable lui verse notamment les originaux des factures litigieuses. Si le demandeur affirme à ce sujet ne pas se souvenir avoir reçu un courrier du directeur en ce sens - courrier dont une copie figure néanmoins au dossier fiscal, encore qu'une telle copie n'établisse pas la notification effective de ce courrier au contribuable - il est en tout état de cause apparu lors des débats menés à l'audience que le contribuable, contrairement à ses affirmations, est actuellement en possession des originaux des diverses factures - soit que le bureau d'imposition les lui ait restitué après traitement de son dossier, conformément à la demande expresse figurant en annexe de sa déclaration d'impôt, soit que le contribuable ait omis de les verser à l'administration des Contributions directes, le demandeur n'ayant à cet sujet pas établi avoir effectivement communiqué lesdits originaux à l'administration des Contributions directes.

Par conséquent, il appert de ces éléments que le directeur n'était pas en possession de ces originaux au moment où il était appelé à statuer sur la réclamation du demandeur, de sorte que c'est à bon droit qu'il a estimé être, de ce fait, « *inhibé à poursuivre son instruction aux fins du réexamen intégral du bulletin attaqué* ». Si le tribunal ne saurait, au vu des positions défendues de part et d'autre et de l'absence de toute preuve de la notification de la lettre directoriale de mise en état du 24 mars 2010, trancher définitivement la question de savoir si, effectivement, ladite lettre avait bien été adressée au contribuable, cette question est en l'espèce de moindre pertinence, le demandeur, en tant que spécialiste affirmé du droit fiscal, n'ayant pu ignorer qu'il lui incombait, compte tenu des pouvoirs et devoirs d'examen du directeur, de communiquer également au directeur les originaux des pièces, à l'instar de ce que le demandeur avait communiqué au bureau d'imposition, étant par ailleurs rappelé qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.

Dès lors, le directeur n'a pas commis d'excès de pouvoir en constatant, au vu du fait avéré qu'il ne disposait alors pas des originaux des factures litigieuses, ne pas être à même d'instruire plus avant la réclamation du contribuable.

Au-delà de cette conclusion, qui n'est cependant pas de nature à porter à conséquence dans le cadre de la présente instance, dans laquelle le juge administratif est appelé, en tant que juge de la réformation, eu égard à la cristallisation dans le temps de l'analyse du tribunal, à

statuer suivant les éléments de fait et de droit présentement acquis¹, il appartient au tribunal d'analyser le moyen relatif à la violation de la loi alléguée.

L'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », dispose dans son alinéa (1) que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et précise dans son alinéa (4) que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. Ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables* ».

Dès lors, les frais d'obtention s'analysent comme étant des dépenses exposées dans le but de réaliser un revenu déterminé dont la source n'existe pas encore ou dont la source est encore improductive, à condition qu'il existe un lien de cause à effet entre les dépenses effectuées et les recettes à naître. Il est encore exigé qu'objectivement les dépenses soient en relation avec une catégorie de revenus déterminée et que ces dépenses aient été provoquées par la recherche d'un revenu net. Par contre, l'intention du contribuable, appréciée subjectivement, ne constitue pas de critère déterminant ou nécessaire à la reconnaissance fiscale des frais d'obtention².

En revanche, aux termes de l'article 12 LIR, « *sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées : 1. les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité ;(...)* ».

Enfin, si la preuve du principe de l'utilisation exclusivement professionnelle est litigieuse, le contribuable ne saurait se contenter d'une simple affirmation que le bien litigieux est exclusivement utilisé à des fins professionnelles, mais il doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre de ses affirmations³.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les différentes dépenses qui font l'objet du présent recours et que le demandeur entend faire admettre en déduction du bénéfice de son activité.

Concernant le moyen relatif à la déductibilité d'un montant total de 2.350,04 euros exposé pour l'acquisition de divers ouvrages de droit, il résulte des pièces versées en cause qu'il s'agit - à l'exception d'un ouvrage intitulé « *Histoire du Luxembourg* » d'un montant de 8,40 euros - d'ouvrages spécialisés, tels que des codes et des ouvrages doctrinaux, concernant l'activité professionnelle exercée par le contribuable, qui peuvent être déduits à titre de frais d'obtention, s'agissant plus particulièrement de publications servant sinon exclusivement alors du moins de façon largement prépondérante à des fins professionnelles.

¹ Trib. adm. 8 juillet 2002, n° 13600, Pas. adm. 2010, V° Recours en réformation, n° 16, et autres références y citées.

² Trib. adm. 13 juillet 2000, n° 11387, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 158.

³ Trib. adm. 4 juin 2009, n° 24908, confirmé par arrêt du 11 février 2010, n° 25877C, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 179.

En effet, même à supposer qu'une étude d'avocats mette un certain nombre d'ouvrages à la disposition de ses membres, cette circonstance à elle seule n'est pas de nature à exclure la possibilité de l'acquisition par l'un de ses membres de ses propres ouvrages et livres de droit, et la déductibilité des frais afférents.

En revanche, en ce qui concerne l'ouvrage intitulé « *Histoire du Luxembourg* », il convient de retenir sa non-déductibilité, dès lors que les frais d'acquisition de livres, de revues et de journaux d'intérêt général du genre de dictionnaires, encyclopédies, ouvrages de vulgarisation scientifique susceptibles d'intéresser un large public, ne sont pas admis à la déduction fiscale⁴ respectivement que le demandeur est resté en défaut d'établir que ladite publication sert sinon exclusivement alors du moins de façon largement prépondérante à des fins professionnelles.

Le tribunal admet dès lors par réformation de la décision directoriale déferée la déductibilité de principe des frais d'acquisition des ouvrages professionnels telle que sollicitée par le demandeur, abstraction faite de l'ouvrage intitulé « *Histoire du Luxembourg* ».

Néanmoins, au-delà de ce principe, il importe au contribuable, sur qui repose la charge de la preuve, de rapporter notamment la preuve qu'il a effectivement exposé les frais en question ; dans ce contexte, c'est pour de justes motifs que le directeur a réclamé la production des factures originales, afin notamment de s'assurer que celles-ci, en majorité non nominatives, ne puissent pas encore être invoquées aux mêmes fins par un autre contribuable.

Il échet dès lors en ce qui concerne ce point de renvoyer le litige devant le directeur pour permettre à Monsieur ... de prouver le cas échéant, dans le cadre de la procédure de réclamation, conformément aux principes ci-avant retenus, la réalité de ces frais et au directeur d'examiner les pièces en original à verser par le contribuable et de tirer le cas échéant les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

En effet, lorsqu'une affaire soumise à la juridiction administrative n'a pas encore fait l'objet d'une instruction par le directeur, étant donné que celui-ci comme en l'espèce n'a pas été amené à analyser le fond de l'affaire, il est dans l'intérêt à la fois d'un bon traitement à un niveau administratif et d'une bonne administration de la justice de renvoyer l'affaire devant ledit directeur, pareil renvoi respectant encore l'exigence du préalable administratif prévu à l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, tout en étant en outre de nature à sauvegarder le droit du contribuable à l'accès à toutes les instances de décision et de recours prévues par la loi.

En ce qui concerne la déductibilité d'un stylo de marque et d'un costume sur mesure, les explications du contribuable quant à leurs usages professionnels exclusifs respectifs restent à l'état d'allégations qui ne sont pas contrôlables. Il reste partant en défaut d'établir que l'acquisition d'un stylo de marque et d'un costume commandé sur mesure auprès d'un tailleur londonien seraient de nature à servir à la réalisation ou à la conservation de recettes, c'est-à-dire qu'il y ait un rapport économique direct entre les dépenses engagées et les recettes à naître, les deux objets dont la déduction est demandée constituant par ailleurs, par essence,

⁴ N. Fehlen, *La détermination du revenu soumis à l'impôt*, in Etudes fiscales, n°s 99-102, 3. Les frais d'obtention, 3.2.h., p.56.

des objets pouvant indifféremment être utilisés dans un cadre privé ou dans un cadre professionnel.

En particulier, si un costume peut être éventuellement considéré comme constituant un vêtement professionnel habituel de certaines professions, il ne constitue en revanche pas un vêtement professionnel typique, spécial, propre à une profession déterminée et non susceptible d'être utilisé dans un cadre privé ; par ailleurs, il appert des propres explications du demandeur que le port d'un tel costume était destiné à lui permettre de correspondre à un standard particulier, de sorte que des considérations et intérêts se situent également du côté personnel et privé.

Quant au stylo acquis pour un montant de 1.850 euros, si le demandeur affirme certes l'utiliser exclusivement dans un cadre professionnel, il reste en défaut ne serait-ce que d'expliquer dans quelle mesure l'utilisation professionnelle d'un stylo de marque serait de nature à réaliser un revenu déterminé dont la source n'existe pas encore ou dont la source est encore improductive, ni d'expliquer où résiderait le lien de cause à effet entre la dépense afférente et les recettes à naître.

Ces dépenses en cause s'analysent donc en définitive en dépenses ayant un caractère mixte, qui sont provoquées tant par des motifs d'ordre privé, que par des motifs d'ordre professionnel. Dès lors, en raison de leur caractère mixte, les dépenses dont question tombent sous l'interdiction de déduction formulée par l'article 12 alinéa 1^{er} LIR, étant donné encore que le demandeur n'a pas rapporté la preuve, d'après des critères objectifs et contrôlables, d'une possibilité de ventilation nette entre les deux parties liées respectivement à la vie privée et à l'activité professionnelle et intimement entremêlées.

Le demandeur réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.000.- euros. Outre qu'aux termes de l'article 57 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, le demandeur aurait pu se pourvoir en justice sans l'assistance d'un avocat, cette demande est, au vu de l'issue du litige dans lequel le demandeur n'a obtenu que partiellement gain de cause, à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare partiellement fondé ;

admet dès lors par réformation de la décision directoriale déferée la déductibilité de principe des frais d'acquisition des ouvrages professionnels telle que sollicitée par le demandeur, abstraction faite de l'ouvrage intitulé « *Histoire du Luxembourg* » et renvoie le dossier en ce qui concerne ce point en prosécution de cause devant ledit directeur ;

pour le surplus et en ce qui concerne les frais relatifs à l'acquisition d'un stylo de marque et d'un costume sur mesure, confirme mais pour d'autres motifs la décision déferée et déboute en ces points le demandeur de son recours ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en obtention d'une indemnité de procédure telle que formulée par le demandeur,

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 10 octobre 2011 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Thessy Kuborn, juge,
Paul Nourissier, juge

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Sünnen